

LENIS ORELLANA MAROTO
Universidad San Francisco de Quito, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: lennys.orellana@hotmail.com

JEAN PIERRE RUIZ LUZARDO
Universidad San Francisco de Quito, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador. Correo electrónico: jeanp_921@hotmail.com

Recibido/*Received*: 06/08/15
Aceptado/*Accepted*: 15/09/15

Sustituto del contribuyente frente a la obligación tributaria: análisis de la figura con énfasis en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Resumen

En los últimos años, se ha evidenciado un incremento en el pago de impuestos por parte de los ciudadanos al Estado ecuatoriano. Los fondos que surgen de dicha recaudación buscan satisfacer el gasto ocasionado por el costo de las necesidades básicas de los ciudadanos en materias de salud, educación, seguridad, vialidad, entre otros. Ante esto, el Estado ha implementado en su ordenamiento jurídico distintas formas de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Una de ellas es la implementación de la figura del sustituto del contribuyente, que es un tipo de responsable tributario y quien, por mandato legal, ocupa el lugar del contribuyente con el fin de que la obligación tributaria sea satisfecha y, por consecuencia, extinta. De esta manera, se produce una responsabilidad sustitutiva, directamente con el Estado, que tiene como consecuencia el otorgamiento de un derecho para el sustituto que consiste en repetir lo pagado en contra del contribuyente (Art. 26 inciso final del Código Tributario ecuatoriano). Con estos antecedentes, es preciso identificar el alcance, la aplicación, los efectos y los límites en torno a la adopción de esta nueva figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Palabras clave: obligación tributaria, sujeto pasivo, sustituto, responsable tributario repetición, reemplazo, responsabilidad.

The taxpayer substitute towards the tax liability: An analysis of this figure emphasizing the Ecuadorian legal system

Abstract

In the last years there has been a substantial increase on the tax paid by Ecuadorian citizens; consequently, the State has developed a series of strategies destined to assure the maintenance of this social behavior. One of these strategies is the implementation of the taxpayer substitute who is a category of subsidiary taxpayer that occupies the juridical position of the original taxpayer aiming the completion of the tax liability. This figure will be analyzed in the light of the Ecuadorian legal system.

Keywords: tax liability, taxpayer, substitute, tax charge, repetition, replacement, liability.

1. Introducción

Con el propósito de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, y atendiendo al principio de legalidad que rige el ordenamiento jurídico ecuatoriano, Estados como el ecuatoriano han generado mecanismos necesarios para alcanzar el propósito antes mencionado. Con base en esto, se han implementado estrategias tributarias especializadas para concretar la consecución de este objetivo. En primera instancia, el cumplimiento de la obligación tributaria recaía únicamente sobre el sujeto pasivo o contribuyente. Sin embargo, en la actualidad, esta responsabilidad puede extender su alcance, en determinadas ocasiones, a terceros ajenos al vínculo obligacional inicial, como es el caso del sustituto del contribuyente.

Este criterio fue tomado en consideración por parte del legislador ecuatoriano, quien mediante Registro Oficial No. 405 de 29 de diciembre de 2014 implementó una reforma al Art. 29 del Código Tributario. Dicha reforma prescribe al sustituto del contribuyente como un tipo de responsable, quien ocupa el lugar del sujeto pasivo dentro de la relación tributaria, exclusivamente cuando la ley así lo disponga. En consecuencia, el presente artículo tiene como finalidad verificar qué tan efectiva puede resultar la adopción de esta figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Además, se analizarán las diversas implicaciones en el campo obligacional, puesto que la ley no precisa si el sustituto responde por deuda propia o ajena. Del mismo modo, es menester demostrar con ejemplos la aplicación de esta nueva figura, con el objetivo de analizar el alcance y los límites. Por último, se procederá al análisis del derecho de repetición que nace para el sustituto, con el fin de proporcionar información que permita un mayor entendimiento respecto a este tema.

Con este estudio se concluirá que, en efecto, actualmente, la figura del sustituto del contribuyente

es un tipo de responsable tributario conforme el Art. 29 numeral 3 del Código Tributario, quien responderá ante la Administración, como si fuera el contribuyente, dentro de la relación tributaria, en los casos taxativamente previstos por la ley, por una deuda ajena.

2. Obligación tributaria y sustituto del contribuyente

No es propósito de este artículo definir el concepto de obligación tributaria, puesto que este se encuentra ya previsto en la ley. Sin embargo, es necesario hacer referencia a las distintas teorías que analizan la figura del sustituto del contribuyente, en torno a si este responde a la existencia de un vínculo obligacional propiamente dicho o si responde a una relación jurídica. Esta situación es trascendental dentro del análisis de la figura del sustituto dado que, ante la falta de uno de los elementos constituyentes de la obligación tributaria, el impuesto carecería de existencia y, por consiguiente, no cabría esta figura jurídica.

Al respecto, Valdés Costa en su obra Curso de Derecho Tributario menciona que: "el vínculo existente entre Estado y el Contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder [...] puesto que [la relación de poder] manifiesta más directamente el carácter vinculante de las obligaciones personales"[1]; entendiéndose al concepto relación de poder como una representación directa del carácter que genera un vínculo en obligaciones personales.

En contraposición a esta teoría, Benítez establece que para que exista una obligación tributaria, esta debe englobar dos elementos esenciales: "1. La existencia del vínculo jurídico personal entre el sujeto activo y sujeto pasivo del tributo; y, 2. Obligatoriedad de satisfacer una prestación siempre y cuando, se configure el hecho generador previsto legalmente".[2]

En este sentido, la postura de Benítez se alinea con el Art. 15 del Código Tributario que prescribe:

> Art. 15.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.[3]

Por consiguiente, se debe entender que la postura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es considerar a la obligación tributaria como un vínculo jurídico que debe contener la existencia del vínculo entre sujeto activo y pasivo, así como la obligatoriedad de satisfacer una prestación basándose en un hecho generador.

Por otro lado, para que tenga lugar el reemplazo del contribuyente por medio del sustituto en los casos prescritos por la ley debe existir una obligación tributaria exigible que reúna los siguientes requisitos:

1. Objeto imponible: es el hecho sobre el que recae el impuesto, en el caso de la renta es el ingreso, en concordancia con lo prescrito por el Art. 16 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario[4] (LORTI).

2. Sujetos activo y pasivo: prescritos en los artículos 3 y 4[5] de la LORTI respectivamente. El sujeto activo es el Estado, entidad acreedora del tributo. Del mismo modo, se denomina sujeto pasivo a las personas naturales, sucesiones indivisas y a las sociedades nacio-

1 Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, 2001, pp. 316 y 320.

2 Benítez Chiriboga, Mayté. *Manual Tributario.* Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009, p. 29.

3 Código Tributario de la República del Ecuador [En adelante, Código Tributario]. Artículo 15. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

4 Ley Orgánica de Régimen Tributario de la República del Ecuador [En adelante, LORTI]. Artículo 16. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

5 LORTI. **Óp. cit**., Artículo 3.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.
Artículo 4.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

nales y extranjeras que obtengan ingresos gravados.[6]

3. La cuantía del tributo: es aquella donde se especifica cómo se llega a una base imponible en cada uno de los tributos, rubro sobre el cual se aplica el impuesto.[7]

4. Exenciones: pueden ser subjetivas con relación al sujeto libre del pago de impuestos o, de la misma forma, pueden ser relaciones objetivas, previstas en el Art. 9 de la LORTI.[8]

5. Tarifa: es aquella que se determina de acuerdo a la "base imponible para el caso de personas naturales y de sociedades indivisas, determinando un porcentaje fijo para el caso de sociedades".[9]

En virtud de lo mencionado, es preciso ultimar que la actuación del sustituto del contribuyente implica un análisis de la fuente u origen de la obligación tributaria. Esta debe poseer cada uno los elementos previamente mencionados, puesto que la falta de uno de ellos acarrearía la inexistencia del tributo, por lo que el impuesto no sería exigible, es decir, no habría responsabilidad alguna.

3. Diferencia entre sujeto pasivo, responsable tributario y sustituto

Es necesario definir los conceptos de sujeto pasivo, responsable tributario y sustituto, puesto que cada uno hace referencia a conceptos esencialmente distintos que deben ser analizados con el objeto de entender de mejor manera la figura del sustituto del contribuyente. Así pues, autores como Sainz De Bujanda y Gonzáles Ortíz consideran que la clasificación del sujeto pasivo responde a una teoría tripartita, mediante la cual existe una distinción entre: sujeto pasivo o contribuyente, responsable tributario y sustituto.[10]

Dentro de la obligación tributaria, la persona sobre la cual recae el cumplimiento de la prestación es considerada el deudor principal o sujeto pasivo. De esta manera, el Art. 25 del Código Tributario prescribe:

> Art. 25.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.[11]

Por todo esto, se acepta que el contribuyente pueda ser una persona natural o jurídica, a la que, mediante la verificación de un hecho generador prescrito por la ley tributaria, se le impone una prestación. De igual forma, se pueden atribuir al contribuyente los efectos que se desprenden del hecho generador, ya sea por aplicación expresa o tácita de la ley tributaria.

Por otra parte, el sustituto es aquel que satisface una deuda ajena. En palabras de Diego González, sustituto es:

> Aquella persona, que cuando realiza la prestación que la ley le obliga a realizar, satisface una deuda ajena; aquel sujeto que solo viene obligado a pagar la deuda tributaria, porque de esta manera, el acreedor percibe lo que tenía derecho a recibir del sujeto pasivo. El responsable tributario, teóricamente, también puede ser la persona obligada a contribuir al sostenimiento del gasto público, cuando la Ley le obligue a pagar la deuda tributaria en defecto de quien ha sido obligado como deudor principal.[12]

En consecuencia, también es contribuyente quien está "obligado al pago de la obligación tributaria junto al sujeto pasivo".[13] Si bien esta persona no participó en el vínculo obligacional inicial, en virtud de la ley,

6 LORTI. *Óp. cit.* Artículo 3 y 4.
7 *Id*. Artículo 10.
8 *Id*. Artículo 9.
9 Benítez Chiriboga, Mayté. *Manual Tributario*. *Óp. cit.,* p. 182.
10 *Vid*. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid dirigido por Fernando Sainz de Bujanda. *Notas de Derecho Financiero*. Citado en González Ortiz, Diego. "La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español". *Universitat de Valencia* (2003), p. 29.
11 Código Tributario. *Óp. cit.* Artículo 25.
12 González Ortiz, Diego. "La figura del Responsable Tributario…". *Óp. cit.*, p. 64.
13 *Vid*. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid dirigido por Fernando Sainz de Bujanda. *Notas de Derecho Financiero*, p. 621. Citado en González Ortiz, Diego. "La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español". *Universitat de Valencia* (2003), p. 29.

puede ser forzada al cumplimiento y extinción de la obligación tributaria. El Código Tributario recoge esta figura y la cataloga como responsable del pago de la obligación inicial. Es así que el Art. 26 define al responsable tributario como:

> Art. 26.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.[14]

Ante esto, si bien el concepto que prescribe la norma concuerda, de manera inmediata, con los criterios recogidos por González, asimismo, introduce aspectos que deben ser analizados con mayor profundidad. Se puede observar que el responsable no tiene el carácter de contribuyente, sin embargo, por imposición de la ley debe cumplir con las obligaciones tributarias atribuidas a su persona. Es decir, de este responsable tributario no se desprenden propiamente los efectos del hecho generador, sino que su calidad es resultado de una suerte de solidaridad que se encuentra reforzada en el inciso segundo del Art. 26 del cuerpo legal antes mencionado, concepto al que se referirá más adelante.

4. El sujeto pasivo vs. el sustituto como parte obligacional o tercero ajeno al vínculo jurídico

Continuando con el desarrollo de este análisis, se debe tener claro que tanto el sujeto pasivo como el responsable tributario no son sinónimos.

En palabras de Ross Bravo se considera responsable a:

> **Aquel** que por vinculación o atribución a las circunstancias, o hechos constitutivos del **hecho** generador o por disposición de la ley o de la administración autorizada para ello, resulta obligado, con respecto al sujeto activo, al pago de la obligación tributaria. Según esto, se distingue entre: "contribuyente", o sea deudor por deuda propia, y "responsable", o sea deudor por deuda ajena (énfasis añadido).[15]

Sin embargo, esta postura ha generado un debate a nivel doctrinario que se reduce a dos teorías:

i) La figura del sustituto como remplazo parcial del contribuyente: Con base en esta teoría, el sustituto es deudor por deuda ajena, ya que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente. En palabras de Amorós Rica, la sustitución es un mero evento con efectos modificativos en el llamamiento al pago, sin que por ello se entienda excluido al contribuyente.[16] Ante esto, se define que el sustituto "está en lugar del sustituido en ciertos momentos y con unos ciertos efectos"[17] (*véase,* Ejemplos 1 y 2). Empero, bajo ningún concepto se entenderá como un desplazamiento total del contribuyente en relación a los efectos que nacen de la relación tributaria.

ii) Figura del sustituto como remplazo total del contribuyente: Por otro lado, D' Agostino, manifiesta que el sustituto es responsable por deuda propia en cuanto "la presencia legal de este sujeto pasivo obedece a causas de tipo recaudatorias […], éste se ubica junto al contribuyente en tanto la figura *sub exámine* lo que hace es reemplazarlo".[18] Esto en concordancia con el criterio expuesto por el precedente jurisprudencial Argentino "Ekman y COAB" de fecha 17 de noviembre de 1997, cuya parte pertinente se refiere a que: […] el sustituto en cuanto al sujeto pasivo "[…] queda obligado - no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo - al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto mate-

14 Código Tributario. *Óp. cit.* Artículo 26.

15 Ross, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo.* Santo Domingo: Editorial CAPGEFI, 2009, p. 279.

16 Amorós Rica, Narciso. *Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria*, p. 401. Citado en Luchena Mozo, María Gracia. *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.* Real: Ediciones Universidad de Castilla la Mancha, 1997, p. 175.

17 Cortés Domínguez, Matías. *Ordenamiento Tributario Español.* Madrid: Civitas Ediciones, 1985, p. 417. Citado en Luchena Mozo, María Gracia. *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.* Real: Ediciones Universidad de Castilla la Mancha, 1997, p. 175.

18 D' Agostino, José R. "La compensación y el responsable sustituto". *Diario Ámbito Financiero* (2003). Citado en Cerana, Juan Pablo. *Los Obligados al Pago de la Obligación Tributaria. Su presencia en la Ley 11.683 de la República Argentina.* Tesis de grado. Universidad Abierta Interamericana. Rosario, 2004.

> riales como formales, que derivan de la relación jurídico-impositiva".[19]

La aplicación de esta teoría implicaría el remplazo total del contribuyente por la figura del sustituto en el vínculo tributario. El ordenamiento ecuatoriano ha optado por acoger esta tesis, pues como se desprende del Art. 26 del Código Tributario se colige que el responsable tributario se configura como aquel que no es parte de la obligación inicial, pero que, por mandato legal, tiene el deber de cumplir con la imposición tributaria. Los artículos 27 y 28 del Código Tributario determinan los tipos de responsables tributarios siendo estos: a) responsables por representación; b) responsables como adquirentes o sucesores y c) otros responsables establecidos en el Art. 29 del cuerpo legal antes mencionado. La reforma realizada a la ley tributaria incorporó entre los otros tipos de responsables la figura del sustituto, evidenciada en el numeral tercero de dicha norma:

> Art. 29.- Serán también responsables: […] 3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.[20]

Esta postura concuerda con lo manifestado por Bordolli y Faget, con relación a que el "sustituto entra en la categoría de responsable […] en tanto se constatan las características ya vistas de los mismos: existe pluralidad de sujetos y de vínculos, unidad de la prestación y la responsabilidad es por deuda ajena".[21]

Con base en lo expuesto, es claro que el sustituto del contribuyente constituye un tipo de responsable que, en palabras de Gómez de Sousa Rubens citado en D' Agostino, "es la propia ley quien sustituye el sujeto pasivo directo por otro indirecto".[22] En virtud de esto, se puede concluir que pese que el Art. 26 del Código Tributario prescribe la existencia de solidaridad entre contribuyente y sustituto, la misma debe entenderse como una solidaridad pasiva que genera una responsabilidad sustituta, pues el sustituto del contribuyente es quien tiene el deber de pagar la deuda ante la Administración, obligación que tiene su origen en la propia ley con el cumplimiento del hecho determinado[23], generando así un derecho a repetir lo pagado en contra del contribuyente, conforme a lo prescrito por Art. 26 del Código Tributario. De la misma forma, se concluye que el vínculo obligacional existe desde un principio entre el sustituto y el Fisco y que la sustitución es total.

5. Alcance de la reforma ejemplificada en casos concretos

A fin de entender de mejor manera la aplicación de esta figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, se procederá a analizar, a partir de ejemplos prácticos, los casos en los que la ley prescribe la actuación del sustituto del contribuyente.

Caso práctico 1:

Modelo que tiene origen a partir de lo prescrito por la LORTI en el Art. 39 inciso final, mismo que reza lo siguiente:

> Art. 39.- Para efecto de este impuesto, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador cuyas acciones, participaciones y otros derechos señalados en este artículo fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contri-

19 Tribunal Fiscal de la Nación. Caso Ekman y COAB de 17 de noviembre de 1997. Citado en Cerana, Juan Pablo. *Los Obligados al Pago de la Obligación Tributaria. Su presencia en la Ley 11.683 de la República Argentina.* Tesis de grado. Universidad Abierta Interamericana. Rosario, 2004.

20 Código Tributario. *Óp. cit.*, Artículo 29.

21 Bordolli, Juan Carlos y Faget, Alberto. "Sujeción pasiva y responsables tributarios". *Revista Tributaria No. 127* (1995). Citado en Larrañaga, María Victoria y López González, Héctor. *Sistema de Responsabilidad Tributaria en el Derecho Vigente*. Montevideo: Dirección General Impositiva, 2008.http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11464%3BS%3B1%3B870, (acceso: 16/06/2015).

22 Gómez de Sousa, Rubens. Citado en Cerana, Juan Pablo. *Los Obligados al Pago de la Obligación Tributaria. Su presencia en la Ley 11.683 de la República Argentina.* Tesis de grado. Universidad Abierta Interamericana. Rosario, 2004.

23 Véase, Ejemplo 1 y 2.

buyente y como tal será responsable del pago del impuesto y del cumplimiento de sus deberes formales.[24]

Repsol YPF, domiciliada en España, realiza operaciones en Ecuador con ingresos de USD 1'000.000. Para efectos de dichas operaciones, constituye un establecimiento permanente en Ecuador.[25] Dicho establecimiento, enajena parte de sus acciones a una sociedad ecuatoriana.

En el ejemplo en cuestión, el sustituto del sujeto pasivo, es decir, el no residente, es el establecimiento permanente en Ecuador, por tanto, será responsable del pago del impuesto a la renta, en los casos en los que exista una enajenación directa o indirecta de las acciones. En virtud de esto, el establecimiento permanente estará sujeto al pago de la tarifa general para sociedades, que es el 22% de impuesto a la renta. Así, se evidencia el deseo por parte de la Administración Pública de recaudar, a como de lugar, los valores que se adeudan por concepto de impuestos. De este modo, se utilizan ficciones que en materia tributaria se han dado con relación a las sociedades, para que sean responsables solidariamente del cumplimiento de la obligación.

Caso práctico 2:

En la declaración del impuesto a la renta por parte de una persona natural, el hecho imponible es el ingreso. Ante esto, el contribuyente debe realizar una declaración anual en la que se detalle, de manera específica, cada uno de los ingresos percibidos, sean estos exentos o gravados, con el fin de establecer un impuesto causado con base en la tabla prescrita por el Art. 36 de la LORTI. No obstante, en casos en los que exista una relación de dependencia, la LORTI en su Art. 43, prescribe:

[…] los pagos que hagan los empleadores, personas naturales o sociedades, a los contribuyentes que trabajan con relación de dependencia, se sujetan a retención en la fuente con base en las tarifas establecidas en el artículo 36 del cuerpo legal antes mencionado.[26]

Caso Práctico 3:

Juan trabaja bajo relación de dependencia en la compañía Repsol YPF, que tiene un establecimiento permanente en Ecuador. Cada mes su empleador realizará una retención en la fuente del ingreso percibido por Juan, con el objeto de que al final de su declaración anual, Juan pueda ser beneficiario del crédito tributario. Este podrá ser descontado de la totalidad del impuesto causado y si no lo utilizare, tiene derecho a pedir que se lo devuelva.

En este ejemplo, la retención en la fuente, hecha por el empleador a su empleado en relación de dependencia, se entiende como la aplicación de la figura del sustituto. El hecho de que el empleador practique la retención por ingresos del contribuyente se debe entender como una obligación que la ley impone para que posteriormente el empleador pueda deducir dichas retenciones en la declaración de la empresa. En el momento en que el empleador declara ingresos que debían ser declarados por el propio contribuyente, actúa como sustituto, siendo un tipo de responsable tributario conforme a lo antes observado en los Arts. 26 y 29 numeral 3 del Código Tributario.

6. Sustituto del contribuyente y alcance de su responsabilidad

6.1. Sustituto del Contribuyente

Una vez comprendido el concepto de la figura del sustituto del contribuyente, aplicando a los ejemplos antes citados y partiendo de la concepción sobre los casos en los que opera esta nueva figura, es menester

24 LORTI. Óp. cit., Artículo 39.

25 Para efectos tributarios, el establecimiento permanente se considera el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario de la República del Ecuador. Artículo 9.1. Registro Oficial No. 209 de 8 de junio de 2010.

26 LORTI. *Óp. cit.*, Artículo 43.

analizar el alcance y los límites para poder entender, de manera concreta, el régimen jurídico aplicable.

En sentido amplio o vulgar, sustituto implica la acción y el efecto de sustituir.[27] En cambio, el sentido jurídico, conforme a lo definido por Cabanellas, tiene relación con "la colocación de una persona en un lugar, derecho u obligación de otra".[28] Esto implica que el contribuyente (sustituido) es desplazado por el tercero (sustituto) quien vendrá a ocupar su lugar para el cumplimiento de la obligación tributaria.[29]

Por tanto, el sustituto, por mandato legal, ocupa el lugar del contribuyente, tanto de manera material como formal, con el fin de que la obligación tributaria sea satisfecha y, por consecuencia, extinta. Por otro lado, se puede concluir que la creación de esta figura responde a la necesidad de la Administración de evitar la evasión de impuestos, con el fin de generar una mayor y efectiva recaudación, con base en el cumplimiento de la obligación tributaria.

5.2. Alcance de la responsabilidad del Sustituto

Con todo lo expuesto, se puede evidenciar la existencia de una extensión, por mandato legal, de los sujetos obligados a satisfacer la prestación debida. Se otorga responsabilidad a un tercero sustituto, quien pasa a tener un vínculo directo con el Fisco[30], buscando extinguir la obligación principal. Del mismo modo, y en concordancia con el inciso final del Art. 26, toda obligación tributaria es solidaria entre el responsable y contribuyente. En virtud de esto, es importante aclarar el alcance y tipo de solidaridad a la cual se hace referencia y que debe entenderse como una solidaridad pasiva que genera una responsabilidad sustituta.

En el presente caso, por mandato legal, estamos ante la hipótesis de una solidaridad pasiva, donde cada uno de los codeudores, tanto contribuyente como el responsable, deben el todo de la deuda. Ante esto, es preciso hacer mención al régimen civil, pues en materia de impuestos, la solidaridad que emana de la actuación del sustituto no tiene un régimen jurídico autónomo, por lo que se tendría como fuente supletoria lo prescrito por el Código Civil, en concordancia con el Art. 14 del Código Tributario, que establece:

> Art. 14.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.[31]

En otras palabras, ante la ausencia de un régimen autónomo que regule la solidaridad en materia tributaria, se debe remitir a las reglas del Código Civil que regulan la solidaridad.

En el ámbito civil, Edgardo Saux y Enrique Müller han manifestado que por obligación solidaria se entiende a "aquellas en las que existen varios acreedores y deudores, una sola prestación y una única causa".[32] Asimismo, Cubides expresa que esta obligación se denomina, de igual manera, "*in solidum,* expresión latina que da idea de totalidad, o de ser algo completo o entero, etimología sin duda aplicable a la prestación a cargo o a favor de cada uno de los sujetos que intervienen".[33]

De esta forma, podemos encontrar que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, el Art. 1527 del Código Civil prescribe que:

27 Real Academia de la Lengua Española. http://www.rae.es (acceso: 16/06/2015).
28 Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental.* Buenos Aires: Heliasta, 2009, p. 357.
29 Paulsen, Leandro. *Las Obligaciones de los Sustitutos y los Responsables Tributarios Estudios comparados de los Derechos Español y Brasileño.* Tesis doctoral. Universidad de Salamanca. Salamanca, 2001.
30 Véase Ejemplo 1 y 2.
31 Código Tributario. *Óp. cit.,* Artículo 14.
32 Müller, Enrique y Saux, Edgardo. *Responsabilidad civil contractual y aquiliana.* Bogotá: Universidad Nacional del Litoral, 2005, p. 27.
33 Cubides Camacho, Jorge. *Obligaciones.* Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 2005, p. 67.

> Art. 1527.- En general, cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, está obligado solamente a su parte o cuota en la deuda; y cada uno de los acreedores, en el segundo, sólo tiene derecho para demandar su parte o cuota en el crédito. Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley, puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda; y entonces la obligación es solidaria o in sólidum.La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley.34

De esta manera, al aplicar el Art. 1527 del Código Civil a la figura de la responsabilidad tributaria, se tiene que la fuente de la solidaridad del responsable-sustituto es la ley, razón por la cual "puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda".

No obstante, ante el pago realizado por el responsable tributario, este queda subrogado en la acción del acreedor con todos sus privilegios y seguridades, conforme a lo prescrito por el Art. 1538 del Código Civil[35]; acción que tiene implícita un derecho a repetir lo pagado en contra del contribuyente en juicio verbal sumario, conforme a lo establecido por el Art. 26 inciso final del Código Tributario.

6.3. Responsabilidad sustituta en materia tributaria

El responsable sustituto ocupa el lugar del contribuyente para cumplir con la obligación, criterio que se ve reforzado en la sentencia del Tribunal Supremo Español del 5 de diciembre 1996, que es preciso destacar para llegar a un mayor entendimineto de la forma sobre cómo opera esta responsabilidad. Esta sentencia, en su parte pertinente, señala que:

> [...]existiendo un sustituto legalmente previsto, la Administración Tributaria no puede elegir a quien exigir la prestación, debiendo requerir el pago al sustituto y solo una vez acreditada la insolvencia del mismo y declarado fallido el expediente, podrá dirigirse al contribuyente, a quien deberá conceder el periodo voluntario del pago (énfasis añadido).[36]

En consecuencia, se puede ultimar que el sustituto, al tener una relación directa con el Fisco, tiene una responsabilidad sustituta. Sin embargo, el establecimiento de esta responsabilidad en el Ecuador se ha realizado sin un régimen legal autónomo que especifique las circunstancias y los efectos en los que operaría este tipo de responsable tributario, así como también las diversas acciones que tiene el mismo para poder repetir, en contra del contribuyente, el pago efectuado.

En el caso del responsable sustituto, el contribuyente es desplazado de forma total de la relación jurídica, es decir, hay un vínculo directo entre Fisco y sustituto. Es así que, a partir de la imposición que prescribe la ley para que el sustituto ocupe el lugar del contribuyente, se puede colegir que sobresalen las siguientes implicaciones:

1. La obligación nace a partir del presupuesto previsto para la sustitución, condicionado a la ocurrencia del hecho imponible.

2. El sustituto es un sujeto pasivo distinto del generador del hecho imponible (contribuyente). Este es impuesto por la ley para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas del referido hecho.

3. El sustituto actúa como responsable tributario en lugar del contribuyente, siendo el nuevo obligado frente al fisco, por lo que debe soportar la obligación tributaria con su propio peculio.[37]

34 Código Civil de la República del Ecuador [en adelante, Código Civil]. Artículo 1527. Registro Oficial No. 46 de 24 de junio 2005.

35 Artículo 1538.- El deudor solidario que ha pagado la deuda, o la ha extinguido por alguno de los medios equivalentes al pago, queda subrogado en la acción del acreedor con todos sus privilegios y seguridades; pero limitada, respecto de cada uno de los codeudores, a la parte o cuota que tenga este codeudor en la deuda. Código Civil. *Óp. cit.*

36 Lago Montero, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios.* Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 72.

37 Independientemente de que pueda ejercer el derecho de repetición.

4. El sustituto se halla expuesto a la aplicación de sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria.[38]

5. El sustituto tiene la obligación de determinación e ingreso del tributo, con todas las consecuencias jurídicas y penales que ello significa.

Respecto al primer punto, la sentencia de fecha 17 de marzo de 2008, No. 6738/2003 del Tribunal Supremo Español, en la que se interpone un recurso de casación en contra de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 5 de junio de 2003, en su parte esencial determina que la diferencia entre contribuyente y sustituto es que el contribuyente se encuentra obligado a soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible. En cambio, el accionar del sustituto nace por imposición de la ley, ocupando plenamente el lugar del contribuyente.[39]

En cuanto al segundo punto, es importante recordar que el sustituto actuará únicamente en virtud del hecho generador de la obligación tributaria, por el que quedó vinculado en un inicio. Un ejemplo de la previsión que hace la ley respecto a los casos en los que actúa esta figura es el relacionado con la retención en la fuente que debe hacer el empleador analizado previamente.

En relación al desplazamiento, al cual se refiere el numeral tercero, tomando como base los criterios acogidos en la Sentencia No. 6738/2003 del Tribunal Supremo Español, se define que "la obligación que nace para el sustituto es igual a la de un obligado directo, puesto que este no solo responde por el pago de la obligación principal, sino también por el cumplimiento de todos los deberes formales".[40]

Finalmente, los numerales cuarto y quinto versan sobre la responsabilidad de carácter jurídico y penal que pueden llegar a tener los sustitutos. Al respecto, se puede evidenciar que en la legislación tributaria ecuatoriana existe un vacío legal en torno a este tema dentro del ámbito penal, puesto que la sanción prescrita para efectos tributarios tiene relación con la defraudación tributaria prevista en el Art. 298 del Código Orgánico Integral Penal, mas no con un régimen autónomo aplicable a esta figura. Sin embargo, queda claro que el sustituto nunca queda obligado más allá de lo que debe el obligado principal.

Con base en esto se puede ultimar que su responsabilidad es de tipo patrimonial, puesto que una vez que se han configurado los requisitos prescritos por la ley para que opere la actuación del sustituto, él mismo responde ante la obligación con su propio patrimonio. Por otro lado, y siguiendo en criterio de Juan Calvo en aplicación directa del principio de culpabilidad[41], "las sanciones que surgen a partir del incumplimiento de la obligación tributaria sean estas de contenido penal o administrativo, no pueden ser transmitidas al sustituto".[42]

7. Derecho de repetición

Por último, es propio del tema examinar las condiciones en las cuales opera este derecho a favor del sustituto, una vez que se ha extinguido la obligación tributaria. El derecho a repetir tiene su origen en el enriquecimiento sin justa causa y se entiende como el "incremento en el patrimonio de una persona a costa de otra, de tal forma que existe un patrimonio enriquecido y otro empobrecido naciendo en el

38 Véase Ejemplos 1 y 2.

39 Tribunal Supremo Español. Sentencia No. 6738/2003, de 17 de marzo de 2008. Citado en Paulsen, Leandro. *Las Obligaciones de los Sustitutos y los Responsables Tributarios Estudios comparados de los Derechos Español y Brasileño.* Tesis doctoral. Universidad de Salamanca. Salamanca, 2001.

40 *Ibíd.*

41 El principio de culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias se encuentra íntimamente relacionado con el principio de presunción de inocencia que ampara al presunto sujeto infractor, de manera tal que este no tiene que probar su inocencia, siendo la Administración la que ha de probar su culpabilidad.

42 Calvo V, Juan. "El Principio De Culpabilidad En Las Infracciones Tributarias A La Luz De La Reciente Doctrina Jurisprudencial" http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/boletin_2011_07.pdf (acceso: 16/06/2015).

individuo enriquecido la obligación de restituir".[43] El sustituto, al responder por la imposición, ante la obligación tributaria con su propio peculio, tiene derecho de repetición, concordando con lo prescrito en el Art. 26, inciso final, del Código Tributario. En palabras de Riofrío, si nada se dice al respecto de la restitución, nace por regla general el derecho a que se restituya lo pagado por concepto de deuda ajena.[44]

En consecuencia, en el supuesto de pago de la obligación tributaria por el sustituto, conforme al Art. 26 inciso final del Código Tributario, nace para el sustituto el derecho de repetir lo pagado en contra del contribuyente, siendo la vía verbal sumaria el mecanismo idóneo para hacer efectivo el derecho de repetición con base en lo establecido por el artículo antes citado. De la misma manera, se deben aplicar las normas supletorias previstas en el Código Orgánico General de Procesos, todo esto en virtud de la remisión expresa que hace el Código Tributario en su Art. 14.

8. Conclusiones

Una vez realizado el análisis respectivo en torno a la adopción de la figura del sustituto en el ordenamiento jurídico ecuatoriano se concluye que:

1. Respecto a la efectividad del sustituto.- Se debe considerar a este tipo de responsable como un acierto en materia tributaria, principalmente porque permite el cumplimiento del objetivo que persigue la Administración Tributaria, esto es la recaudación de impuestos.

2. En torno a las implicaciones dentro del ordenamiento jurídico que conlleva la aplicación de esta figura.- Se debe ultimar la existencia de una relación directa entre el sustituto y el Fisco, estableciéndose así, una obligación por deuda propia que tiene su origen en el mandato legal. De allí que el sustituto actúa como responsable tributario en lugar del contribuyente.

3. En cuanto al alcance.- El sustituto tiene directa aplicación en casos como:

a) Retención en la fuente por parte del empleador (Art. 43 de la LORTI).

b) Ingresos de no residentes, en torno a la enajenación de acciones total o parcial, de establecimientos permanentes o sociedades Art. 39 inciso final LORTI).

4. Respecto a las sanciones jurídicas aplicables a esta figura.- Se logra evidenciar un vacío legal, puesto que no existe norma expresa que sancione el incumplimiento de pago, por lo que se entendería que se aplican las normas de responsabilidad patrimonial derivadas del incumplimiento.

5. Por último, con relación al derecho de repetición que nace a favor del sustituto.- Se determina que el pago extingue la obligación tributaria. A su vez, nace el derecho que tiene este tipo de responsable a ejercer el pago como acreedor del contribuyente, conforme lo prescrito en el Art. 26 del Código Tributario y normas supletorias, en virtud de lo establecido por el Art. 14 del cuerpo legal antes mencionado.

Por lo expuesto, consideramos que la adopción de esta figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es un acierto en materia tributaria. Todo esto debido a que se logra efectivizar la facultad recaudadora que tiene la Administración en materia de impuestos. No obstante, se debe criticar que la adopción de esta figura se ha hecho sin un análisis previo de la realidad ecuatoriana, debido a que esta ha sido una figura desarrollada en el sistema jurídico español e incorporada ahora al Código Tributario ecuatoriano.

43 Martínez, Aguirre Carlos. "Notas sobre enriquecimiento sin causa en Derecho Navarro", p. 125. Citado en Riofrío Terrazas, Francisco Geovanny. *Falta de Regulación del Enriquecimiento sin Causa como Fuente de Obligaciones en el Código Civil ecuatoriano*. Tesis de Grado. Universidad Nacional de Loja. Loja, 2010, p. 4.

44 *Ibíd.*

Aquello provoca problemas como los ya analizados a lo largo de este artículo, principalmente en lo que respecta al alcance de la responsabilidad del sustituto frente al Fisco y a las consecuencias jurídicas y penales que nacen para este.

Por otro lado, no se delimitan las definiciones de cada uno de los nuevos conceptos introducidos en el Código Tributario, por lo que fácilmente la Administración Tributaria es susceptible de cometer errores al momento de aplicar esta figura. De la misma manera, existe una confusión entre solidaridad y responsabilidad tributaria, puesto que el Art. 26 del cuerpo legal antes citado prescribe que toda obligación tributaria es solidaria entre responsable y contribuyente, sin determinar cuál es el alcance propio de este régimen.

Sin embargo, luego de la investigación realizada en el presente estudio, se puede concluir que el sustituto es un tipo de responsable tributario, quien sin haber dado origen al hecho imponible responde ante la Administración Tributaria. Este se configura como un auténtico contribuyente, pues el contribuyente original es desplazado en su totalidad de la relación jurídica. Por último, en virtud del derecho de repetición que nace para el sustituto por el cumplimiento de la obligación tributaria, el contribuyente originario no queda exento del pago al sustituto.

9. Bibliografía

Benítez Chiriboga, Mayté. *Manual Tributario.* Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.

Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental.* Buenos Aires: Heliasta, 2009.

Calvo V, Juan. "El Principio De Culpabilidad En Las Infracciones Tributarias A La Luz De La Reciente Doctrina Jurisprudencial". http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/boletin_2011_07.pdf (acceso: 16/06/2015).

Cerana, Juan Pablo. *Los Obligados al Pago de la Obligación Tributaria. Su presencia en la Ley 11.683 de la República Argentina.* Tesis de grado. Universidad Abierta Interamericana. Rosario, 2004.

Cubides Camacho, Jorge. *Obligaciones.* Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, 2005.

D' Agostino, José R. "La compensación y el responsable sustituto". Argentina: *Diario Ámbito Financiero,* 2003.

González Ortiz, Diego. "La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español". *Universitat de Valencia* (2003).

Lago Montero, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios.* Madrid: Marcial Pons, 1998.

Larrañaga, María Victoria y López González, Héctor. *Sistema de Responsabilidad Tributaria en el Derecho Vigente.* Montevideo: Dirección General Impositiva, 2008. http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11464%3BS%3B1%3B870, (acceso: 16/06/2015).

Luchena Mozo, Gracia María. *Retenciones e ingresos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.* Real: Ediciones Universidad de Castilla la Mancha, 1997.

Müller, Enrique y Saux, Edgardo. *Responsabilidad civil contractual y aquiliana.* Bogotá: Universidad Nacional del Litoral, 2005.

Paulsen, Leandro. *Las Obligaciones de los Sustitutos y los Responsables Tributarios Estudios comparados de los Derechos Español y Brasileño.* Tesis doctoral. Universidad de Salamanca. Salamanca, 2001.

Real Academia de la Lengua Española. http://www.rae.es (acceso: 16/06/2015).

Riofrío Terrazas, Francisco Geovanny. *Falta de Regulación del Enriquecimiento sin Causa como Fuente de Obligaciones en el Código Civil ecuatoriano.* Tesis de Grado. Universidad Nacional de Loja. Loja, 2010.

Ross, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo.* Santo Domingo: Editorial CAPGEFI, 2009.

Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario.* Bogotá: Temis, 2001.

Legislación:

Código Civil de la República del Ecuador. Registro oficial No. 46 de 24 de junio 2005.

Código Tributario de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 209 de 8 de junio de 2010.